

Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft nicht gesellschaftsteuerpflichtig!

Entscheidung EuGH 21. 6. 2007, C-251/06 (Schlussantrag des GA) bespricht folgende Normen § 2 Z 5 KVG.

Art 2 Abs 1, Art 3 Abs 1, Art 4 Abs 1 lit g, Art 4 Abs 3 lit b RL 69/335/EWG (Kapitalansammlungs-RL).

Direkt aufrufbare Normen: §2 KVG idF BGBl.Nr. 629/1994

In seinen Schlussanträgen vom 21. 6. 2007 in der Rs Ing. Auer schlägt GA Maduro dem EuGH vor, die in der Rs Kommission/Griechenland zur Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft vertretene Auffassung auch auf den vergleichbaren Fall der Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft anzuwenden und somit als gesellschaftsteuerbefreit anzusehen. Der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, wonach die in § 2 Z 5 KVG angeführte Bestimmung "für die Erhebung der Gesellschaftsteuer" so zu verstehen sei, dass der andere Mitgliedstaat sein Besteuerungsrecht tatsächlich in Anspruch nehmen müsse, erteilt der GA somit eine klare Absage.

A. Einleitung und Ausgangslage

Im vom UFS nach Art 234 EGV gestellten Vorabentscheidungsersuchen in der Rs *Ing. Auer* ist die Auslegung des § 2 Z 5 2. Satz KVG strittig. Nach dieser Bestimmung unterliegt die Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes einer ausländischen Kapitalgesellschaft in das Inland dann nicht der Gesellschaftsteuer, wenn die Kapitalgesellschaft vor der Verlegung der Geschäftsleitung oder des satzungsmäßigen Sitzes in einem Mitgliedstaat der EU für die Erhebung der Gesellschaftsteuer als Kapitalgesellschaft angesehen wurde.

In dem dem EuGH vorgelegten Fall verlagerte eine deutsche GmbH den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung nach Österreich, wodurch sie zu einer inländischen Kapitalgesellschaft iSd § 4 KVG wurde. Die zuständige Finanzbehörde erster Instanz verneinte die Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung des § 2 Z 5 2. Satz KVG ua mit der Begründung, dass die BRD keine Gesellschaftsteuer (mehr) erheben würde und der Wortlaut "für die Erhebung der Gesellschaftsteuer" so zu verstehen sei, dass der andere Mitgliedstaat sein Besteuerungsrecht tatsächlich ausüben müsse. Nur dann könne die zuziehende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft iSd KVG bzw der Kapitalansammlungs-RL angesehen werden.

B. Auffassung des Generalanwalts

Eine nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaft kann den Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat haben. Fällt diese Gesellschaft unter Art 3 Abs 1 der RL 69/335 (Kapitalansammlungs-RL), müssen beide Mitgliedstaaten sie nach Auffassung des GA als "Kapitalgesellschaft" iSd Kapitalansammlungs-RL betrachten.

Ein Widerspruch kann sich allerdings dann ergeben, wenn die Gesellschaft als Kapitalgesellschaft iSd Art 3 Abs 2 der Kapitalansammlungs-RL anzusehen ist. In diesem Fall kann ein Mitgliedstaat die Gesellschaft als "Kapitalgesellschaft" ansehen, ein anderer dagegen nicht. So ist es möglich, dass eine Gesellschaft nach dem Recht eines Mitgliedstaats gegründet wird, der sie als "Kapitalgesellschaft" betrachtet, und dass diese Gesellschaft dennoch nicht als Kapitalgesellschaft behandelt wird, wenn der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung in einem anderen Mitgliedstaat liegt, der sie nicht als

"Kapitalgesellschaft" betrachtet. Insoweit diese Kapitalgesellschaft nunmehr den Ort der Geschäftsleitung in einen Mitgliedstaat verlegt, der sie als Kapitalgesellschaft iSd Kapitalansammlungs-RL behandelt, unterliegt die Verlegung nach Art 4 Abs 1 lit g der Gesellschaftsteuer. Die Bestimmung des Art 3 Abs 2 der Kapitalansammlungs-RL findet somit dann Anwendung, wenn der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Gesellschaft von einem Mitgliedstaat, der sie nicht als "Kapitalgesellschaft" betrachtet, in einen anderen Mitgliedstaat verlegt wird, der sie als "Kapitalgesellschaft" betrachtet. Nach Auffassung des GA befasst sich Art 4 Abs 1 lit g der Kapitalansammlungs-RL demnach mit dem Widerspruch, der sich aufgrund von Art 3 Abs 2 ergeben kann.

Nach Auffassung des GA sieht die Kapitalansammlungs-RL zwar ein gemeinsames System für die Erhebung der Gesellschaftsteuer vor, verpflichtet die Mitgliedstaaten jedoch nicht dazu, tatsächlich Gesellschaftsteuer zu erheben. Von der Möglichkeit, die Gesellschaftsteuer nach Maßgabe des Art 7 Abs 2 abzuschaffen, haben einige Mitgliedstaaten, darunter auch Deutschland, Gebrauch gemacht. Unter Verweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rs *Kommission/Griechenland*, wonach der Umstand, dass ein Mitgliedstaat die Möglichkeit in Anspruch genommen hat, keine Gesellschaftsteuer zu erheben, unbeachtlich für die Frage ist, ob es sich bei einer Gesellschaft, deren Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung sich in diesem Mitgliedstaat befindet, um eine "Kapitalgesellschaft" iSv Art 3 Abs 1 der Kapitalansammlungs-RL handelt, folgert der GA, dass die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft iSd Art 3 Abs 1 von Deutschland nach Österreich nicht durch Art 4 Abs 1 lit g der Kapitalansammlungs-RL erfasst wird.

Im Hinblick auf das im mündlichen Verfahren vorgebrachte Argument, dass die für diesen Fall vorgesehene Befreiung künftig ohne großen Aufwand zu einer Umgehung der Gesellschaftsteuer führen könnte, stellt der GA zunächst fest, dass die Kapitalansammlungs-RL keine spezifischen Bestimmungen enthält, die sich ausdrücklich mit der Vermeidung von Steuerumgehung befassen. Art 2 Abs 1 der Kapitalansammlungs-RL bestimmt jedoch, dass die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge ausschließlich in dem Mitgliedstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft befindet. Diese Bestimmung ist im Licht des Verbots des Missbrauchs des Gemeinschaftsrechts zu lesen, das als allgemeiner Auslegungsgrundsatz für die gesamte Rsp des Gerichtshofs gilt. Unter Heranziehung der Rsp des EuGH in der Rs *Cadbury Schweppes* führt der GA daher aus, dass das Ziel von Art 2 Abs 1 darin besteht, die der Gesellschaftsteuer unterliegenden Vorgänge nur in einem Mitgliedstaat zu besteuern. Diesem Ziel dürfen sich die Kapitalgesellschaften aber nicht durch missbräuchliche Praktiken entziehen. Der in Art 2 Abs 1 verwendete Begriff "Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung" ist deshalb so zu verstehen, dass er keine Sachverhalte erfasst, die künstlich nur zu dem Zweck herbeigeführt wurden, einen Steuervorteil zu erzielen.

C. Schlussfolgerungen

Erwartungsgemäß liegen die Schlussanträge des GA in einer Linie mit den Ausführungen des EuGH in der Rs *Kommission/Griechenland*. In diesem Urteil gelangte der EuGH zur Auffassung, dass es für die Frage der Anwendbarkeit des Art 4 Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL nicht entscheidend ist, ob der Wegzugstaat sein Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob die sitzverlegende Gesellschaft in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft angesehen wird. Der Wortlaut "... wenn diese für die Erhebung der Gesellschaftsteuer in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft angesehen wird; .." ist demnach nicht so zu verstehen, dass der Wegzugstaat tatsächlich Gesellschaftsteuer erheben muss. Für die Anwendbarkeit des Art 4 Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL ist folglich nur von Bedeutung, dass es sich um eine Kapitalgesellschaft iSd Kapitalansammlungs-RL handelt, wobei eine in Art 3 Abs 1 lit a der Kapitalansammlungs-RL aufgezählte Gesellschaft nach Auffassung des GA unstrittig als Kapitalgesellschaft anzusehen ist. Inwieweit eine

Gesellschaft als Kapitalgesellschaft anzusehen ist, ergibt sich demnach ausschließlich aus Art 3 der Kapitalansammlungs-RL und ist diese Frage nicht durch Rückgriff auf das nationale Recht der Mitgliedstaaten zu lösen. Lediglich für den Fall, dass ein Mitgliedstaat eine Gesellschaft nach Maßgabe des Art 3 Abs 2 der Kapitalansammlungs-RL nicht als Kapitalgesellschaft behandelt, kommt dem nationalen Recht des Mitgliedstaats Bedeutung zu.

Der GA bezieht sich zwar nicht ausdrücklich auf die Bestimmung des Art 4 Abs 3 lit b der Kapitalansammlungs-RL. Aufgrund seiner Schlussfolgerungen, wonach die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft iSv Art 3 Abs 1 lit a von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt, lässt sich jedoch ableiten, dass er implizit von der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung ausgeht.

GERNOT AIGNER/JOHANN WIEDLROITHER, Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft nicht gesellschaftsteuerpflichtig!, taxlex 2007, 402 (403)

D. Zusammenfassung

Der GA gelangt unter Hinweis auf die Entscheidung des EuGH in der Rs *Kommission/Griechenland* zu dem Ergebnis, dass die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft iSv Art 3 Abs 1 lit a von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat nicht durch Art 4 Abs 1 lit g der Kapitalansammlungs-RL erfasst wird. Alleiniges Kriterium für die Anwendbarkeit der Ausnahmebestimmung ist demnach nur, dass es sich um eine in beiden Mitgliedstaaten als Kapitalgesellschaft iSd Kapitalansammlungs-RL anzusehende Gesellschaft handelt. Dieses Kriterium ist bei einer der in lit a des Art 3 Abs 1 aufgezählten Gesellschaft unzweifelhaft erfüllt. Die tatsächliche Erhebung der Gesellschaftsteuer im Herkunftsmitgliedstaat hat demzufolge keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit des § 2 Z 5 2. Satz KVG.

Ein anders lautendes Ergebnis könnte sich lediglich bei besonderen, eine missbräuchliche oder betrügerische Praxis bildenden Umständen ergeben, da sich die Mitgliedstaaten der Anwendung des Gemeinschaftsrechts in missbräuchlichen Fällen widersetzen können. Wie aus den Vorlagefragen aber ersichtlich ist, liegen derartige Umstände in der Rs *Ing. Auer* nicht vor.

Wie vom EuGH bereits zur Sitzverlegung festgestellt, soll auch die Verlegung des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung einer Kapitalgesellschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen nicht der Gesellschaftsteuer unterliegen. Inwieweit eine Gesellschaft als Kapitalgesellschaft iSd Kapitalansammlungs-RL zu behandeln ist, ergibt sich mit Ausnahme des Art 3 Abs 2 unmittelbar aus der RL selbst. Die tatsächliche Erhebung der Gesellschaftsteuer im Herkunftsmitgliedstaat hat somit keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit des § 2 Z 5 2. Satz KVG.